ISSN 2524-0374

УДК 342.9
DOI https://doi.org/10.32782/2524-0374/2025-11/68

# ВИНА ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ У СИСТЕМІ ЕЛЕМЕНТІВ ЗМІСТУ ПОДАТКОВОГО ПРАВОПОРУШЕННЯ

# TAXPAYER'S GUILT IN THE SYSTEM OF ELEMENTS OF THE CONTENT OF A TAX OFFENCE

**Бєлоусова К.О., доктор філософії в галузі права, прокурор**
*Дніпровська оружна прокуратура міста Києва*
*orcid.org/0009-0006-5791-9845*

**Заболотна Л.В., к.ю.н., доцент,**
**проректор з навчально-методичної та наукової роботи**
*Київський університет інтелектуальної власності та права*
*orcid.org/0000-0001-8491-8297*

**Тильчик В.В., д.ю.н., професор,**
**професор кафедри адміністративного права інтелектуальної власності**
**та цивільно-правових дисциплін**
*Київський університет інтелектуальної власності та права*
*orcid.org/0000-0001-5964-3439*

В статті переосмислено положення щодо вини платника податків у системі елементів змісту податкового правопорушення та на цій основі сформульовано низку висновків пропозицій та рекомендацій, зокрема доведено доцільність, що податкове-повідомлення рішення має містити згідно оновлених вимог підпунктів 58.1.1 та 58.1.2 пункту 58.1 статті 58 ПК України два блоки положень: – такі, що є основними і відображають загальні положення; – такі, котрі є обов'язковими (додатковими відносно основних), у разі якщо податкове повідомлення-рішення прийнято за результатами документальної перевірки та є процесуальною підставою притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення. Зокрема: 1) обґрунтовану підставу для визначення (нарахування/зменшення) грошового зобов'язання, інших елементів зазначених в редакції названого підпункту статті 58 ПК України, у вигляді фактичної підстави, а саме викладення стислого змісту щодо виявлених перевіркою порушень вимог податкового, валютного та іншого законодавства з наведенням інформації щодо: – обставин вчинених правопорушень, які відображені в акті перевірки, а також встановлені при розгляді наданих платником податків відповідно до підпункту 16.1.5 пункту 16.1 статті 16 та пункту 86.7 статті 86 розділу I ПК України письмових пояснень та їх документального підтвердження (зокрема щодо обставин, що стосуються події правопорушення, та вжитих платником податків заходів щодо дотримання правил та норм законодавства, з посиланням на документи та інші фактичні дані, що підтверджують зазначені обставини); – періоду (календарний день або місяць, квартал, півріччя, три квартали, рік) фінансово-господарської діяльності платника податків, при здійсненні якої вчинено ці порушення; – розрахунку суми податкового зобов'язання, що повинен сплатити платник податків, задекларованої до повернення з бюджету при використанні права на податкову знижку, тощо; – у разі якщо перевіркою виявлено факти заниження (ненарахування та/або неутримання) платником податків, у тому числі податковим агентом, податкових зобов'язань – додатково зазначається граничний строк сплати таких податкових зобов'язань, у тому числі за відповідні податкові (звітні) періоди, по яких виявлено таке заниження (ненарахування та/або неутримання); – надання або ненадання платником податків заперечень, письмових пояснень та додаткових документів, зокрема щодо обставин виявлених порушень, наданої платником податків інформації, яка спростовує наявність його вини, наявності пом'якшуючих обставин або обставин, що звільняють від фінансової відповідальності відповідно до ПК України; – нормативної підстави – посилання на норму ПК України та/або іншого закону, контроль за виконанням якого покладено на контролюючі органи, відповідно до якої було зроблено розрахунок або перерахунок грошових зобов'язань платника податків. 2) Посилання на акт документальної перевірки. 3) Детальний розрахунок штрафних (фінансових санкцій) або пені. 4) Інформація про обстави, котрі пом'якшують чи обтяжують або звільняють від фінансової відповідальності. З урахуванням нормативно встановленого обсягу та виду інформації, яка має відображатися у податковому повідомленні рішенні доцільно було б наводити й інформацію щодо правопорушень названих вище видів.

**Ключові слова:** податкові правовідносини, економічна безпека, тінізація економіки, податкові правопорушення, юридична відповідальність, фінансова відповідальність, вина, платник податків, інвестиційний клімат, інвестиційна безпека, контролюючі органи, доведення, доказування, провадження у справах про притягнення платника податків до фінансової відповідальності, податковий контроль.

The article reconsiders the provisions on the taxpayer's guilt in the system of elements of the content of a tax offense and, on this basis, formulates a number of conclusions, proposals and recommendations, in particular, it proves the expediency that the tax notice decision should contain, in accordance with the updated requirements of subparagraphs 58.1.1 and 58.1.2 of paragraph 58.1 of Article 58 of the Tax Code of Ukraine, two blocks of provisions: - those that are basic and reflect general provisions; - those that are mandatory (additional to the basic ones), if the tax notice decision was adopted based on the results of a documentary audit and is a procedural basis for holding a person financially liable for committing a tax offense. In particular: 1) a substantiated basis for determining (calculation/reduction) of the monetary obligation, other elements specified in the wording of the said subparagraph of Article 58 of the Code of Civil Procedure of Ukraine, in the form of a factual basis, namely, a concise summary of the violations of the requirements of tax, currency and other legislation identified by the inspection, with information on: – the circumstances of the committed offenses, which are reflected in the inspection report, as well as established during the consideration of the written explanations provided by the taxpayer in accordance with subparagraph 16.1.5 of paragraph 16.1 of Article 16 and paragraph 86.7 of Article 86 of Section I of the Code of Civil Procedure of Ukraine and their documentary confirmation (in particular, regarding the circumstances relating to the event of the offense, and the measures taken by the taxpayer to comply with the rules and norms of the legislation, with reference to documents and other factual data confirming the specified circumstances); – period (calendar day or month, quarter, half-year, three quarters, year) of the taxpayer's financial and economic activity, during which these violations were committed; – calculation of the amount of tax liability that the taxpayer must pay, declared before the return from the budget when exercising the right to a tax discount, etc.; – if the inspection reveals facts of understatement (failure to calculate and/or withhold) of tax liabilities by the taxpayer,

© Бєлоусова К.О., Заболотна Л.В., Тильчик В.В., 2025
Стаття поширюється на умовах ліцензії CC BY 4.0

including the tax agent – the deadline for payment of such tax liabilities is additionally indicated, including for the relevant tax (reporting) periods for which such understatement (failure to calculate and/or withhold) was detected; – provision or non-provision by the taxpayer of objections, written explanations and additional documents, in particular regarding the circumstances of the violations identified, information provided by the taxpayer that refutes the presence of his guilt, the presence of mitigating circumstances or circumstances exempting from financial liability in accordance with the Code of Criminal Procedure of Ukraine; – regulatory basis – a reference to the norm of the Tax Code of Ukraine and/or another law, the control over the implementation of which is entrusted to the regulatory authorities, in accordance with which the calculation or recalculation of the taxpayer's monetary obligations was made. 2) Reference to the act of documentary verification. 3) Detailed calculation of fines (financial sanctions) or penalties. 4) Information on circumstances that mitigate or aggravate or exempt from financial liability. Taking into account the normatively established volume and type of information that must be reflected in the tax notification decision, it would be advisable to also provide information on the offenses of the above types.

**Key words:** tax legal relations, economic security, shadow economy, tax offenses, legal responsibility, financial responsibility, guilt, taxpayer, investment climate, investment security, regulatory authorities, evidence, substantiation, proceedings in cases of bringing a taxpayer to financial liability, tax control.

**Вступ.** Розробка проблематики доведення вини платника податків нині є гострим для науки та практики. Це пов'язується із тим, що ПК України не визначає низку ключових положень термінологічного комплексу, котрий розкриває зміст поняття «податкове правопорушення». Неодноразово наголошувалося на відсутності понять «вина», «умисел», «необережна форма вини», критеріїв ідентифікації вини, а тим більше чіткого порядку (процедури) розгляду справ про податкові правопорушення. Тому, названі питання потребують ґрунтовного осмислення.

**Огляд попередніх досліджень та публікацій.** Підґрунтям для дослідження стали наукові результати отримані вітчизняними вченими. Зокрема Л.К. Вороновою, В.Т. Білоусом, М.П. Кучерявенком, І.Р. Криницьким, Л.М. Касьяненко, О.В. Тильчик, інших. Разом із тим, новелізація положень податкового законодавства спонукає до більше ґрунтовного аналізу питань визначення вини та місце такого елементу в системі змісту податкового правопорушення.

**Виклад основного матеріалу.** Передусім, варто погодитися із твердження окремих пошуковців, котрі вказують на проблематику, яка виникає при дослідженні інституту вини в податковому праві. У загальному вигляді недоліком визнається колізія між визначеннями у статті 109 ПК України, що діяння вважаються вчиненими умисно, якщо існують доведені контролюючим органом обставини, які свідчать, що платник податків удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених ПК України та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [1] та положеннями статті 68 Конституції України, якою встановлено, що незнання закону не звільняє від відповідальності [2]. При цьому, звертається увага на вину у формі умислу, що в даному випадку полягає в усвідомленні платником податків протиправного характеру вчинюваного ним діяння, а таке усвідомлення можливе за умови, що платник податків цілеспрямовано порушує закон та розуміє, що його дії у подальшому призведуть до порушення податкового законодавства та притягнення до відповідальності [3].

Наведене положення викликало «соціальний резонанс» серед платників податків. Про такий факт свідчить зареєстрована електронна петиція «Визнати право платника податків (податкового агента) на презумпцію невинуватості» від 06 жовтня 2022 року № 22/165654-еп. Аргументами слугують зміни, внесені до ПК України Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо встановлення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 01 січня 2022 року № 466-IX, котрими передбачено формування так званої «концепції вини» [4]. Очевидно, мається на увазі, що автор петиції, проаналізувавши положення ПК України, зробив висновок про фактичне нормативне визнання презумпції вини платника податків [5].

Останні твердження знайшли своє відображення у Проєкті Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо забезпечення презумпції невинуватості платника податків» від 27 січня 2023 року № 8387. В Пояснювальній записці до названого Проєкту Закону йдеться про вимогу закріпити презумпцію невинуватості платника податків у вигляді його права, оскільки на думку розробників таке положення відсутнє у ПК України. Констатується, що контролюючі органи досі можуть необґрунтовано втручатися в господарську діяльність суб'єкта господарювання під час перевірки та фактично перешкоджати його господарській діяльності. Окремо звертається увага на праві контролюючого органу блокувати податкові накладні на невизначений термін, опираючись на так звану «ризик орієнтовану систему» [4].

Відзначимо, що в сучасних умовах неабияк актуалізувалася окреслена проблематика, оскільки й до цього часу стверджувалося про віднесення презумпції невинуватості платника податків до розряду юридичних фікцій. Сталим є твердження про те, що законодавець ґрунтується на принципі «провини платника податків». Наприклад: наукові доробки професора М.П. Кучерявенка [6]. І з таким висновком варто погодитися.

Разом із тим, на окремих елементах гарантій в контексті реалізації законодавцем презумпції невинуватості платника податків вказується окремими вченими. Такими елементами є: законодавче обмеження тривалості податкових перевірок, встановлення заборони податковим органам порушувати нормальний порядок (режим) роботи платника податків, право платника податків не виконувати вимоги працівників податкових органів, у разі коли такі вимоги є незаконними [7]. Очевидно, що такі висновки зроблені на підставі аналізу застарілого законодавства, котре не містило низку нових положень, передусім щодо закріплення податкового правопорушення та вини платника податків.

Сьогодні новели податкового законодавства дають змогу формувати наукові висновки щодо запровадження презумпції невинуватості платника податків в світлі положень Проєкту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо забезпечення презумпції невинуватості платника податків». Виглядає перспективною позиція щодо доцільності зміни способів збирання доказів відносно особи (очевидно мається на увазі платник податків – *заув. наше*), яка притягується до фінансової відповідальності. Аргументами на користь такого твердження виступає доцільність формування процедури доказування вини платника податків у відкритому, гласному процесі із забезпеченням реалізації принципу змагальності сторін у «провадженні» [8].

Варто наголосити, що запропоновані зміни до ПК України, що містяться у названому Проєкті Закону України, не викладені. Мається на увазі, ті положення, котрі стосуються власне доведення вини, незважаючи на формування підпункту 17.1.18 пункту 1.18 статті 18 «Права платників податків» ПК України у наступній редакції: «вважається невинуватим у вчиненні податкового правопорушення, поки його вина не буде доведена в законному порядку». Серед пропозицій варто вказати на дублюванні наведеного змісту підпункту, котрий, на думку авторів

законопроєкту має бути закріплений також і в спеціальній частині ПК України, нормами котрої визначаються загальні положення відповідальності (стаття 109 Глави 11 «Відповідальність») у наступній редакції: «платник податків вважається невинуватим у вчиненні податкового правопорушення, поки його вина не буде доведена в порядку, встановленому законом». Закріплення такого положення, на думку проєктної групи, очевидно має на меті створення абстрактного юридичного наслідку для контролюючих органів у вигляді заборони здійснення заходів, що обмежують господарську діяльність платників податків, у разі коли вина такого платника податків не доведена в порядку, встановленому законом [4].

Окремо доцільно зазначити, що нормативна конструкція ПК України не дозволяє констатувати використання законодавцем принципу (презумпції) невинуватості платника податків, навіть попри частину другу пункту 111.3 статті 111 ПК України «притягнення фізичної особи до фінансової відповідальності за податкове правопорушення, що передбачає встановлення контролюючими органами вини особи, не передбачає презумпції наявності вини фізичної особи чи посадових (службових) осіб юридичної особи у випадках притягнення фізичної особи чи посадових (службових) осіб юридичної особи до юридичної відповідальності інших видів та не звільняє від обов'язку її доведення в порядку, передбаченому законом» [1].

Під час тлумачення такої норми ПК України варто виходити не з безпосередньо єдиного положення, котре містить вказівку на відсутність презумпції вини платника податків, а із усього комплексу норм, спрямованих на виконання податкового обов'язку, передусім засобів відповідальності. Причому, обов'язок доведення вини контролюючими органами не є визначальним при аргументації презумпції невинуватості, оскільки виступає гарантією дотримання прав платників податків при виконанні конкретних обов'язків, визначених відповідними статтями ПК України у публічно-правових відносинах, характерною ознакою яких є нерівність суб'єктів.

Деякі дослідниці зауважують, що саме податковий орган має довести, факт недостатності вжиття заходів особою. Іншими словами, за замовчуванням вважається, що платник податків такого принципу дотримувався. Щоб стверджувати зворотне, контролюючі органи повинні довести, що платник податків діяв: 1) нерозумно; 2) недобросовісно; 3) без належної обачності [9, с. 106].

Означені доводи могли слугувати на користь обґрунтування, зокрема й презумпції невинуватості, оскільки за такого пояснення виникає враження, що платник податків є невинуватим доти, допоки не буде доведено, що його дії характеризуються названими ознаками змісту вини. Однак, як наголошують самі ж авторки публікації, Верховний Суд неодноразово наголошував, що платники податків мають проявляти розумну обачливість, адже наслідки вибору недобросовісного контрагента покладаються саме на них. Тобто платникам податку необхідно подбати про підготовку доказової бази, яка б підтверджувала прояв належної обачності під час вибору контрагента. Іншими словами, ці поняття невід'ємно пов'язані одне з одним: добросовісний платник – це особа, яка кожного разу при здійсненні господарської діяльності та вибору своїх контрагентів проявляє належну обачність. Підтвердженням проявів належної обачності платника податків може свідчити: 1) проведення встановленої внутрішньої процедури відбору контрагента – тендера; 2) попереднє (до укладення договору) отримання від контрагента установчих, дозвільних документів, документів та інформації, що підтверджують наявність трудових, матеріальних ресурсів, досвіду здійснення аналогічної діяльності; 3) аналіз інформації про контрагента, отриманої з загальнодоступних джерел та державних реєстрів; 4) встановлення в договорі обов'язкових гарантій, що надаються контрагентом тощо. З метою мінімізації ризиків притягнення до фінансової відповідальності платник податків, у межах запровадження концепції вини у податковому законодавстві, після завершення правовідносин з контрагентом має (щонайменше) протягом трьох років зберігати відповідні докази прояву своєї належної обачності [9, с. 106–107].

Наведене твердження стосується того факту, що доведення добросовісності, розумності та належної обачності, тобто по-суті винуватості платника податків може піддане сумніву, у разі виявлення порушення під час встановлення фактів вини інших платників – його контрагентів. Функціональність адміністративної процесуальної форми (адміністративного судочинства) обумовлює встановлення додаткового (у зв'язку зі змінами до ПК України) обов'язку платника податків щодо зберігання доказів відсутності вини. Названий обов'язок супроводжується змінами до статті 102 ПК України, котрі передбачають строки давності для здійснення перевірок та донарахування платежів до бюджету зупиняються на період, коли їх проведення неможливо у зв'язку з законодавчою або судовою забороною, недопуском до перевірки, відсутністю платника за місцезнаходженням, оскарженням ним протягом тривалого часу наказів на перевірку, втрати документів, тощо. Відтак, визначений період розповсюджується й на терміни зберігання документів, які можуть слугувати доказом невинуватості (чи навпаки винності) платника податків [10].

Такі факти свідчать на користь висновку про те, що нормативна конструкція ПК України доведення вини платника податків не виступає визначальним критерієм для твердження про наявність презумпції невинуватості. Відтак, можливо констатувати особливість процесу доведення вини платника податків, котра полягає у можливості ставити під сумнів вже доведені факти добросовісності (інші елементи) платника.

Таким чином, цивільно-правова категорія «добросовісності особи» використана для характеристики платника податків не повною мірою виправдовує сподівання платника податків щодо одночасного забезпечення виконання податкового обов'язку (у вузькому сенсі) та дотримання прав платників податків. Такий факт пов'язаний із тим, що, як вже зазначалося «принцип добросовісності» в судовій практиці є фундаментальним елементом системи засад цивільного права (однак ніяк адміністративного, фінансового, податкового). Оскільки, такий принцип застосовується як закономірність характеристики фізичної особи, а не організації (платника податків юридичної особи, податкового агента). Разом із тим, використавши в ПК України категорію «добросовісність» законодавець по-суті штучно запровадив регулювання публічних правовідносин нормами приватного права. Причому, частиною 3 статті 509 ЦК України категорія «добросовісність» використовується для характеристики психічного ставлення особи до виконання покладених на неї прав та обов'язків. Передусім у названій частині статті ЦК України йдеться, що «добросовісність» це прагнення особи сумлінно використовувати цивільні права та забезпечити виконання цивільних обов'язків [11]. У практиці Верховного Суду, зокрема Постановою від 08.05.2018 року у справі № 910/1673/17 зазначено, що у суб'єктивному значенні добросовісність розглядається як усвідомлення суб'єктом власної сумлінності та чесності при здійсненні ним прав і виконанні обов'язків [12].

Постановою Верховного Суду від 04.09.2020 року у справі № 311/2145/19 (провадження № 61-5521св20) розглядаючи поняття розумності та добросовісності як принципів здійснення суб'єктивних цивільних прав необхідно враховувати, що розумною є поведінка особи, яка діє у межах, не заборонених їх договором або актами цивільного законодавства. Виходячи із аналізу норм, закріплених

у ЦК України, судді Верховного Суду зробили висновок, що поняття «добросовісність» ототожнюється із поняттям «безвинність» і навпаки, «недобросовісність» з «виною». Такий висновок виливає із того, що за діяння, якими заподіяно шкоду внаслідок недобросовісної поведінки, може наступати відповідальність, а оскільки обов'язковим елементом настання відповідальності, за загальними правилами, є вина, то такі діяння є винними [13].

У ПК України, як вже зазначалося, категорія «добросовісність» не визначена принципом (вихідною засадою діяльності платника та податкового органу) чи обов'язком платника податків. Відтак, виступаючи складовою вини платника податків (змістовною характеристикою), як і інші – «розумність», «належна обачність», й потребують чітких критеріїв визначення з метою доведення факту вчинення податкового правопорушення, за яке передбачено фінансову відповідальність. ПК України не містить таких критеріїв, а тому складно встановити що саме розуміється під переліченими оціночними категоріями. Більше того, відсутні й юридичні характеристики процедури і власне такого статусу платника податків як «добросовісного», «розумного», «обачного». Така проблема потребує вирішення, оскільки перелічені оціночні категорії стосуються лише податкових правопорушень, і не дають змогу констатувати, що платник податків недобросовісний, й такий, що діяв нерозумно чи необачно в наслідок притягнення такого платника до інших видів юридичної відповідальності чи то відносно до виконання інших обов'язків, визначених ПК України, іншим законодавством.

ДПС України з початку внесення змін до ПК України відповідним Законом здійснила спробу сформулювати критерії доказування вини платника податків, зокрема того факту, що останній мав можливість дотриматися правил та норм, однак не зробив цього (наведене положення ПК України, вважаємо встановлює додатковий обов'язок платника податків при проведенні юридично значущих дій формувати докази, що підтверджують факт дотримання ним податкового, іншого законодавства – про це йшлося раніше). Так, процес доказування вини платника податків висвітлюється у змісті податкового повідомлення рішення шляхом обґрунтування підстав для визначення грошового та/чи податкового зобов'язання у стислому вигляді, передусім обставин вчинених правопорушень, нормативні підстави, детальних розрахунків штрафних санкцій з посиланням на відповідні норми ПК України, інформації щодо наявності обставин, які пом'якшують або звільняють від фінансової відповідальності, інші факти (Лист ДПС України від 29.05.2020 року 8495/7/99-00-05-08-01-07) [14]. Важливо уточнити, що порядок доведення вчинення платником податків податкового правопорушення визначається ПК України, а у судовому порядку процесуальним законом (наведені особливості будуть розглянуті далі за текстом дисертації).

Листом від 31.13.2020 року № 24242/7/99-00-20-01-02-07 «Щодо визначення вини платника податку, контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів та умисності діяння у податкових правопорушеннях» ДПС України роз'яснила положення ПК України щодо застосування регіональними підрозділами оновленої концепції вини платника податків, а також установила алгоритм доказування вини та умисної форми вини. Так, зважаючи на той факт, що вина, ДПС України розуміється крізь призму умислу, доказування здійснюється шляхом доведення фактів вчинення дій чи/та допущення бездіяльності, які/яка характеризує такі дії як нерозумні, недобросовісні або без належної обачності. Як приклад ДПС України наводить кейс: «у разі якщо при здійсненні контрольно-перевірочних заходів буде встановлено (належними та допустимими доказами), що платник податків, використовуючи схеми для ухилення від сплати податків, занизив суму податку на додану вартість (далі – ПДВ), що підлягала перерахуванню до бюджету, то такі його дії будуть кваліфікуватися як податкове правопорушення, за яке передбачено фінансову відповідальність, визначену пунктом 123.2 статті 123 ПК України. Причому, вказані дії будуть умисні, оскільки саме цією особою були створені умови заниження бази оподаткування ПДВ, через використання схеми ухилення від сплати податків, шляхом оплати товару, у тому числі суми ПДВ, без реального його постачання» [15].

Варто констатувати, що ДПС України у своєму вищенаведеному Листі використала низку категорій, що не визначені ПК України, наприклад: «допустимість», «належність» доказів, «схеми». Варто наголосити, що твердження щодо використання платником податків так званих «схем» не може свідчити про умисність податкового правопорушення, оскільки таке поняття не визначено ПК України чи іншим законодавством. Увагу варто зосередити на суті правопорушення, котра вказує на дію (низку дій) щодо заниження бази оподаткування шляхом (у спосіб) оплати товару, зокрема сум ПДВ без реального постачання. Відтак, низка господарських операцій, котрі входять до так званої «схеми», при підтвердженні її нереальності свідчить виключно про факт правопорушення, оскільки доказів недобросовісності, нерозумності та/чи неналежної обачності в діях платника податків вбачати складно. Тобто дії платника податків (господарські операції) за таких умов, мають не відповідати діловій меті тобто розумній економічній причині отримання економічного ефекту у результаті господарської діяльності (підпункт 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 ПК України) [80], а це вже додаткова обставина (мається на увазі обставина, котру необхідно доводити у визначеному порядку), котра також підлягає доказуванню у порядку проведення контрольних заходів уповноваженим органом. За описаних обставин, контролюючий орган здійснив ставлення у вину платнику податків психічне ставлення особи до здійснюваної операції, однак такий вид вини є суб'єктивною характеристикою кримінального правопорушення, а доказування здійснюється у процесуальному порядку. Варто додати, що доведення обставин, які свідчать про факт цілеспрямованості та удаваності створення умов платником податків, котрі не мають іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених ПК України чи іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (абзац другий частини 109.1 статті 109 ПК України) [1] є окремим предметом доказування.

З цього приводу, досліджуючи положення ПК України, які встановлюють вину платника податків, Д.А. Кобильнік, з опертям на Постанову Верховного Суду у справі 2340/3802/18 від 02.06.2019 року предметом якої було визнання протиправним та скасування рішень контролюючого органу, які були ним винесено з питань своєчасної реєстрації податкових накладних в ЄРПН (Єдиному реєстрі податкових накладних), у зв'язку із технічною помилкою, робить висновок про наявність колізійності положень щодо вини суб'єкта податкових відносин: з одного боку, відповідно до абзацу 2 пункту 109.2 статті 109 ПК України вину платника потрібно доводити контролюючому органу через доведення умислу в діях платника податків, а з іншого – вину потрібно доводити за критерієм достатності вжитих дій, тобто безвідносно до внутрішнього ставлення особи до правопорушення. Фактично, законодавець передбачає два обов'язкових механізми встановлення вини суб'єкта податкових правовідносин. У той же час виникає питання, який з них доцільно застосовувати [16]. Нажаль пропозиції науковцем в дисертаційному дослідженні не запропоновано.

Відтак, в податковому повідомленні-рішенні доцільно зазначати не лише стислий зміст правопорушення, тощо, а й вказувати на доведені обставини (умови), котрі ство-

рені платником податків виключно з метою невиконання чи неналежного виконання вимог ПК України.

Такий висновок вважаємо цінним з наступної причини: відповідно частини 2.2 названого листа ДПС України обставинами, що вказують на вину платника податків є вчинення триваючого чи повторного податкового правопорушення [15] (пункт 111.5 статті 111 ПК України та одні і ті ж діяння, вчиненні протягом 1095 календарних днів) [1].

Варто зауважити, що ПК України визначає «триваюче правопорушення» як безперервне невиконання норм ПК України платником податків, який вчинив певні дії чи допустив бездіяльність і не вчиняв подальших дій для його усунення до моменту виявлення такого правопорушення. Пунктом 113.3 статті 113 ПК України встановлено, що у разі вчинення платником податків двох або більше порушень іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, штрафні (фінансові) санкції (штрафи) застосовуються за кожне вчинене разове та триваюче порушення окремо [1].

Тож, доведенню підлягають факти вчинення платником податків кожного окремого податкового правопорушення, у тому числі й окремо «триваючого». З цього слідує висновок про те, що склад «триваючого правопорушення» платника податків, в контексті такого елемента як вина, є аналогічний складу визначеного у ПК України «разового» податкового правопорушення. Особливістю доведення фактів вчинення триваючого правопорушення є встановлення контролюючим органом в установленому порядку безперервності невиконання норм ПК України та відсутність конкретних дій для усунення такого порушення.

**Висновки.** У цілому, приналежно даному висновку є й інші міркування. По-перше, положення ПК України, котрі визначають термін «триваюче правопорушення» враховують лише ознаки податкового правопорушення, за яке передбачено фінансову відповідальність, оскільки інші види триваючих правопорушень визначені спеціальним галузевим законодавством (наприклад: КУпАП). Причому за правопорушення положень законів з питань оподаткування та іншого законодавства, відповідно до статті 111 ПК України до платника податків застосовується фінансова, адміністративна та кримінальна відповідальність [1]. Відтак, в ПК України доцільно чітко визначати, вид правопорушення, навіть з урахуванням принципу пріоритетності спеціального законодавства.

Таким чином, пропонуємо внести зміни до ПК України, а саме до пункту 111.5 статті 111 та словосполучення «*триваюче правопорушення*» замінити словосполученням «*триваюче податкове правопорушення, за яке передбачено фінансову відповідальність*».

Наведені зміни нададуть можливість ідентифікації такого виду податкового правопорушення, за яке передбачено фінансову відповідальність з огляду на наявність ознак такого правопорушення та пріоритетності застосування норм податкового кодексу в частині застосування до осіб відповідальності названого виду.

По-друге, вважаємо, що триваюче податкове правопорушення формується відповідно до норм, котрі встановлюють частоту здійснення податкового контролю, оскільки податкове правопорушення визнається вчиненим у разі, коли буде доведено вину платника податків у встановленій ПК України процедурі (під час проведення перевірки). Зважаючи на види перевірок, як форм контролю, зокрема визначених підпунктом 14.1.164 пункту 14.1 статті 14 ПК України, іншими нормами цього кодифікованого нормативно-правового акту котрі визначають, як приклад графік документальних планових перевірок [1], можливо допустити, що тривалість правопорушення відповідатиме плану (графіку) здійснення контролю. Зрозуміло, що таке твердження залишає поза увагою інші форми контролю, такі як позапланові, камеральні, тощо. Разом із тим, такий факт свідчить про, як вже зазначалося, наявність обов'язку платника податків зберігати докази протягом 1095 календарних днів з дня здійснення відповідних господарських операцій, що виступає гарантією підтвердження добросовісності, розумності та належної обачності дій такого платника.

Відповідно, положення ПК України щодо триваючого правопорушення варто переглянути з урахуванням строків проведення планових перевірок відповідно графіку виїзних планових та позапланових перевірок. Причому триваюче податкове правопорушення незважаючи на те, що посягає на вимоги, встановлені іншим законодавством, все ж контроль за його дотриманням покладений на контролюючі органи, а тому відповідно підпункту 58.1.2 пункту 58.1 статті 58 ПК України процесуальною підставою притягнення особи до фінансової відповідальності є доведення контролюючим органом вчинення такого правопорушення за результатами документальної перевірки [1]. Наведені положення слугують додатковою аргументацією зроблених вище висновків.

Приналежно до повторного податкового правопорушення, варто констатувати той факт, що помилковою видається позиція ДПС України, відповідно якій такий вид правопорушення опосередковує винність (є підтвердженням вини особи – в ред. Листа ДПС України) [15]. Доцільно зазначити, що повторне податкове правопорушення, тобто вчинення аналогічного правопорушення протягом визначеного ПК України строку не впливає на винність, а лише визначається різновидом податкового правопорушення. Тому, вина встановлюється відповідно визначеній законодавством процедурі. Очевидно, що повторність податкового правопорушення сформульовано законодавцем у ПК України зважаючи на необхідність недопущення у подальшому повторного порушення законодавства з питань оподаткування та формування «податкової» дисципліни платників.

Названі аргументи підтверджуються складами відповідних податкових правопорушень, визначених ПК України, наприклад: пунктом 123.2. статті 123 «діяння, передбачені пунктом 123.1 цієї статті, вчинені умисно, – тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 25 відсотків від суми визначеного податкового зобов'язання та/або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, завищеної суми бюджетного відшкодування». Пунктом 123.3. статті 123 діяння, передбачені пунктом 123.2 цієї статті, вчинені повторно протягом 1095 календарних днів, – «тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 50 відсотків суми визначеного податкового зобов'язання та/або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, завищеної суми бюджетного відшкодування» [1]. Зважаючи на наведені аргументи, доцільно констатувати, що особливостями доведення повторного податкового правопорушення є факт встановлення повторності вчинення аналогічно правопорушення тому, котре зафіксоване у змісті податкового повідомлення рішення. Означений факт також доцільно відображати у податковому повідомленні рішенні.

Доцільно вказати, що податкове-повідомлення рішення має містити згідно оновлених вимог підпунктів 58.1.1 та 58.1.2 пункту 58.1 статті 58 ПК України два блоки положень: – такі, що є основними і відображають загальні положення; – такі, котрі є обов'язковими (додатковими відносно основних), у разі якщо податкове повідомлення-рішення прийнято за результатами документальної перевірки та є процесуальною підставою притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення. Зокрема: 1) обґрунтовану підставу для визначення (нарахування/зменшення) грошового зобов'язання, інших елементів зазначених в редакції названого підпункту статті 58 ПК України, у вигляді

фактичної підстави, а саме викладення стислого змісту щодо виявлених перевіркою порушень вимог податкового, валютного та іншого законодавства з наведенням інформації щодо: – обставин вчинених правопорушень, які відображені в акті перевірки, а також встановлені при розгляді наданих платником податків відповідно при розгляді наданих платником податків відповідно до пункту 16.1.5 пункту 16.1 статті 16 та пункту 86.7 статті 86 розділу І ПК України письмових пояснень та їх документального підтвердження (зокрема щодо обставин, що стосуються події правопорушення, та вжитих платником податків заходів щодо дотримання правил та норм законодавства, з посиланням на документи та інші фактичні дані, що підтверджують зазначені обставини); – періоду (календарний день або місяць, квартал, півріччя, три квартали, рік) фінансово-господарської діяльності платника податків, при здійсненні якої вчинено ці порушення; – розрахунку суми податкового зобов'язання, що повинен сплатити платник податків, задекларованої до повернення з бюджету при використанні права на податкову знижку, тощо; – у разі якщо перевіркою виявлено факти заниження (ненарахування та/або неутримання) платником податків, у тому числі податковим агентом, податкових зобов'язань – додатково зазначається граничний строк сплати таких податкових зобов'язань, у тому числі за відповідні податкові (звітні) періоди, по яких виявлено таке заниження (ненарахування та/або неутримання); – надання або ненадання платником податків заперечень, письмових пояснень та додаткових документів, зокрема щодо обставин виявлених порушень, наданої платником податків інформації, яка спростовує наявність його вини, наявності пом'якшуючих обставин або обставин, що звільняють від фінансової відповідальності відповідно до ПК України; – нормативної підстави – посилання на норму ПК України та/або іншого закону, контроль за виконанням якого покладено на контролюючі органи, відповідно до якої було зроблено розрахунок або перерахунок грошових зобов'язань платника податків. 2) Посилання на акт документальної перевірки. 3) Детальний розрахунок штрафних (фінансових санкцій) або пені. 4) Інформація про обстави, котрі пом'якшують чи обтяжують або звільняють від фінансової відповідальності [1; 15]. З урахуванням нормативно встановленого обсягу та виду інформації, яка має відображатися у податковому повідомленні рішенні доцільно було б наводити й інформацію щодо правопорушень названих вище видів.

**ЛІТЕРАТУРА**


1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010. № 2755- VI. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#n1129
2. Інструкція про порядок обчислення і сплати підприємствами, установами, організаціями та громадянами страхових зборів до Пенсійного фонду України, а також обліку надходження і витрачання його коштів : Постанова правління Пенсійного фонду України від 6 вересня 1996 року № 11- 1. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0550-96#Text (втрата чинності від 07.02.2011)
3. Омельчук В.С. Підстави доказування вини платника податків податковими органами. The VI International Scientific and Practical Conference 214 «Modern ways of solving the problems of science in the world», February 13 – 15, Warsaw, Poland. 2023. 445 p. P. 144. URL: http://surl.li/zgfpru
4. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо забезпечення презумпції невинуватості платника податків: Проєкт закону України від 27.01.2023 № 8387. URL : https://ips.ligazakon.net/document/JI08677
5. Визнати право платника податків (податкового агента) на презумпцію невинуватості : електронна петиція. URL : https://petition.president. gov.ua/petition/165654
6. Кучерявенко М.П. Податкове право : навчальний посібник. Харків. 2001. 584 с.
7. Бабін І.І. Презумпція невинуватості платника податків та її реалізація в податковому законодавстві. *Науковий* вісник Чернівецького університету. 2009. Вип. 522. С. 90.
8. Сабадаш Н.О. Правові презумпції у податкових правовідносинах як спосіб захисту прав платника податків. *Наукові* записки Львівського університету бізнесу та права. Серія економічна. Серія юридична. Випуск 36/2023. С. 88.
9. Ковтунович Н., Шкуренко Н. Актуальні проблеми реалізації концепції вини платника податків. Податковий конгрес. С. 106-107.
10. Змінено підстави для проведення документальних позапланових перевірок. Офіційний портал ДПС України. URL: https://vin.tax.gov.ua/mediaark/news-ark/print-424129.html
11. Цивільний кодекс України : Закон України від 16.01.2003. № 435-IV URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text
12. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного господарського суду у справі № 910/1673/17 від 08.05.2018 року. URL: https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/74221169
13. Принцип добросовісності та зловживання процесуальними правам и у позиціях Верховного Суду. URL: https://ips.ligazakon.net/document/VSS01013
14. Лист ДПС України від 29.05.2020 року 8495/7/99-00-05-08-01-07. URL: https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/listi-dps/
15. Щодо визначення вини платника податку, контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів та умисності діяння у податкових правопорушеннях : Листом від 31.13.2020 року № 24242/7/99-00- 20-01-02-07. URL : https://document.vobu.ua/doc/3265
16. Кобильнік Д.А. Особливості реалізації функцій податкового права (методологічний аспект) : дис. … докт… юрид… наук: спец. 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Запоріжжя, 2021. 373–374.


*Дата першого надходження рукопису до видання: 22.11.2025*
*Дата прийнятого до друку рукопису після рецензування: 15.12.2025*
*Дата публікації: 30.12.2025*